

China Tax Monthly (中国税務月報)

2023年5月



「中華人民共和国増値税法（草案）」の初回審議

概要

中国税制の基本原則を法制化するにあたって、多くの企業に影響を与えることから、近年大きな注目を集めていた増値税の立法について重要な進展があった。2022年12月27日、「中華人民共和国増値税法（草案）」（以下、「草案」）が、第13期全国人民代表大会（全人代）常務委員会第38回会議の初回審議に提出された。「草案」の内容は、全体として税制の踏襲という方針に沿っており、現行の税制枠組みと税負担の水準はほとんど変更されていない。しかし「草案」は、経済開発協力機構（OECD）が公布した「International VAT/GST Guidelines」とのコンバージェンスに向けて大きな一歩を踏み出した。特に「中国国内で行われる課税取引」の定義において「中国国内で消費される」という表現を採用し、増値税控除留保税額の還付を認めている。また、簡易課税、みなし販売、控除対象外仕入税額、セット販売などにおいても現行の法規定と異なる重要な変更をもたらしている。

背景

中国政府はこれまで増値税を経済調整の重要なツールとして活用してきた。1994年以来、中国は輸入取引及び物品販売（並びに一部のサービス）に適用される増値税制度を整備し、「中華人民共和国増値税暫定条例」（以下「暫定条例」）及び「中華人民共和国増値税暫定条例実施細則」（以下「実施細則」）を制定・施行した。当時、中国では、これに加えてサービス産業に従事する大部分の企業に適用される営業税制が併用されていた。しかし、2012年から2016年までの増値税改革の試験実施に伴い、財政部及び国家税務総局は共同して一連の法規定（財税〔2016〕36号を含む）を公布し、営業税制は段階的に増値税制へ切り替えられた。増値税率水準の調整、増値税控除の仕組みの整備、増値税期末留保税額還付制度の構築など一連の措置の実施により、納税者にとって、減税・費用削減の成果がさらに強化・拡大された。この改革により、その他の業界の税負担を増加せずに、製造業の税負担の大幅な軽減、建設業や交通運輸業などの業界の税負担を軽減する目標を実現し、中国における増値税制度の基盤を確立した。

中国税法の全体的な構造としては、税制の基本原則を法制化し、実施細則／条例を通じて内容を具体化する仕組みをとっている。増値税の法制化を通して、より健全な法規制体系の整備に寄与する他、増値税制と他の法制度（例えば、租税徴収管理法）との併用を円滑にする効果が期待される。2019年11月、財政部及び国家税務総局は共同して「中華人民共和国増値税法（意見募集稿）」（以下「意見募集稿」）を公布し、増値税制度の法制化、物品・サービスに係る増値税法規定の統一化に向けて重要な最初の一歩を踏み出した。各業界から広く「意見募集稿」及び増値税の法制化に関する意見や提案を収集し、これを基にさらに修正された「草案」は、2022年12月27日付けで第13期全人代常務委員会第38回会議の初回審議に提出された。

「草案」に関するパブリックコメント募集は、2023年1月28日に締め切れ、発効予定日はまだ明確にされていない。「草案」は2023年に全人代で審議・可決され、その後、実施条例が公布される見込みである。

重要な変更点

増値税の法制化は、全体として税制の踏襲という方針に沿っており、現行の税制枠組みと税負担の水準をほとんど変更していない。2019年の「意見募集稿」では、OECDが公布した「International VAT/GST Guidelines」とのコンバージェンスに向けて大きな一歩を踏み出した。特に「中国国内で行われる課税取引」の定義において「中国国内で消費される」という表現を採用し、増値税留保税額の還付を認めている。「草案」は、これらの重要な

更新を踏襲しつつ、章節や一部の具体的な法規定の記述に対して調整と改定を行った。

「草案」は、総則、税率、納付税額、税制優遇、徴収管理、附則の 6 章に分かれ、合計 36 条で構成されている。現行の「暫定条例」及びその他の関連法規定と比較して、課税対象行為、課税管轄権、みなし販売、非課税対象項目、簡易課税方式、源泉徴収義務者、仕入税額、控除対象外仕入税額、セット販売、期末留保税額、連結納税などの分野で注目すべき変更が生じている。これらの変更は、法案が正式に可決された後、納税者に実質的な影響を与えることとなる。「草案」における主な変更内容を下記のとおりまとめた。

現行の規定と「草案」の主な変更内容

| 現行の増値税法規定 | 「草案」の主な変更内容 |
|---|--|
| <p>■課税対象行為</p> <p>現行の増値税法規定に従い、課税対象行為には、物品販売、加工、修理・補修役務の提供、サービス提供、無形資産、不動産の販売及び物品の輸入が含まれる。金融商品の販売は、個別の課税対象行為ではなく、サービスの提供に該当する。</p> | <p>■課税対象行為</p> <p>「草案」で規定されている課税取引には、物品、サービス、無形資産、不動産の販売及び物品の輸入が含まれ、基本的には現行の法規定を踏襲している。金融商品の販売については、財税〔2016〕36号及び「暫定条例」の分類方法を引き継ぎ、金融商品の販売を個別の課税取引として分類していない。</p> <p>現行の増値税法規定によると、金融商品取引とは金融商品の所有権の譲渡であり、一般的な意味でのサービスとは異なる特徴を持っている。2019年の「意見募集稿」では金融商品の販売をサービスから分離し、個別の課税取引として分類したが、「草案」では当該変更を元に戻した。</p> <p>増値税法における課税取引の分類と定義は、後に「増値税法実施条例」（以下「実施条例」）が納税をどのように規定するか、及び将来の実務においてどのように判定するかに影響することを勘案し、この問題については、立法が最終的に成立するまで継続的に議論が行われるものと思われる。</p> |
| <p>■課税管轄権</p> <p>財税〔2016〕36号の規定に従い、サービス、無形資産の販売者又は購入者が中国国内に所在する場合、サービス、無形資産を販売する組織及び個人は増値税の納税義務者として、増値税を納付しなければならない。また、特例として、完全に中国国外で行われたサービス、使用された無形資産について、納税義務がないと規定された。しかし実務において、サービスが完全に中国国外で「行われた」かどうかの判断については、まだ見解が分かれており、不確実性が残る。</p> | <p>■課税管轄権</p> <p>「草案」の規定によると、中国国内でのサービス、無形資産の販売とは、サービス、無形資産が中国国内で消費されること、又は販売者が中国国内の組織及び個人であることをいう。中国国内で金融商品を販売する場合、金融商品が中国国内で発行されたこと、又は販売者が中国国内の組織及び個人であることをいう。これは、「意見募集稿」における「中国国内で行われる課税取引」の定義と基本的に一致している。財税〔2016〕36号と比較すると、「草案」と「意見募集稿」における「中国国内で行われる課税取引」に関する記述は、OECDが公布した「International VAT/GST Guidelines」における消費地原則の記述とより合致している。なお、「中国国内で消費される」ことの定義は、中国における増値税課税の要否を判断する重要な要素である。実務上の複雑性を勘案すると、潜在的な税務紛争を避けるために、実施条例の段階で「中国国内で消費される」ことに対するさらなる明確化が期待される。</p> |
| <p>■みなし課税取引</p> <p>現行の増値税法規定に従い、みなし販売には、代理販売、県・市をまたぐ機構による販売用物品の運送、対外投資、株主への分配、集団福利厚生や個人消費用に自社生産又は委託加工した製品、物品の無償贈与、無形資産や不動産の無償譲渡、サービスの無償提供などが含まれる。</p> | <p>■みなし課税取引</p> <p>「草案」におけるみなし課税取引の範囲は、現行の増値税法規定と比較して縮小されている。すなわち「草案」では、代理販売、県・市をまたぐ機構による運送、対外投資、株主への分配、サービスの無償提供のいずれもみなし課税取引に含まれていない。また、「草案」では「金融商品」の贈与がみなし販売に含まれることを強調している。これは、「意見募集稿」で規定されている「みなし課税取引」の内容とほぼ一致しているが、「公益事業に使用する場合」を除くという記述を削除した。</p> |
| <p>■非課税対象項目</p> <p>現行の増値税法規定における非課税対象には、行政事業の費用と政府基金、従業員が雇用主に提供する給与を代価とするサービス、雇用主が従業員の雇用のために提供するサービス及び財税〔2016〕36号などの個別文書に記載されている非課税対象項目（例えば、国家指令に従って無償で提供する鉄道輸送</p> | <p>■非課税対象項目</p> <p>「草案」の非課税対象項目では、従業員が雇用主に提供する給与を代価とするサービス、行政事業費用の徴収、政府基金、受け取った預金の利息収入を保留し、「法規定に従って収用・徴用されたことにより受け取った補償金」を非課税対象項目に追加した。ただし、一部の個別文書に記載されている非課税対象項目は、「草案」の非課税対象項目に記載されていない。</p> |

| 現行の増値税法規定 | 「草案」の主な変更内容 |
|--|--|
| <p>サービスや航空輸送サービス、預金利息、被保険者が受け取る保険金、代理回収する住宅特別維持資金及び条件に該当する資産再編過程に関わる物品・不動産・土地所有権の譲渡など) のような非経営活動が含まれる。</p> | <p>また「意見募集稿」と比較すると、「草案」では非課税対象項目において「国務院財政、税務主管部門が規定するその他の状況」というバスケット条項を削除しており、増値税を徴収しない状況は、増値税法に記載されているケースに限定される可能性がある。この変更に関しては、立法が最終的に成立するまで継続的に議論が行われるものと思われる。</p> |
| <p>■簡易課税方式適用の場合の徴収率</p> <p>現行の増値税法規定に従い、簡易課税方式で適用される税率は3%と5%である。</p> | <p>■簡易課税方式適用の場合の徴収率</p> <p>「草案」と「意見募集稿」ではともに増値税の徴収率を3%としているものの、古い不動産プロジェクトの販売・賃貸など、現行の法規定で徴収率を5%としているものが今後廃止されるのか、又は国民経済と社会発展の需要に応じてさらに検討されるのか、注目されることである。</p> |
| <p>■源泉徴収義務者</p> <p>「暫定条例」の規定に従い、中国国外の組織や個人が中国国内で役務を販売し、中国国内に経営機構を設立していない場合、中国国内における代理者が源泉徴収義務者となる。中国国内に代理者がいない場合、購入者が源泉徴収義務者となる。</p> <p>財税〔2016〕36号の規定に従い、国外の組織や個人が中国国内で課税対象行為をし、中国国内に経営機構を設立していない場合、購入者が増値税の源泉徴収義務者となる。ただし、財政部と国家税務総局が別途定めている規定がある場合を除く。</p> | <p>■源泉徴収義務者</p> <p>「草案」では、現行の法規定における「中国国内に経営機構を設立していない場合、中国国内における代理者が源泉徴収義務者となる」という規定を削除した。すなわち、国外の組織や個人が中国国内で経営機構又は代理者を置いているかどうかを判断する必要はなく、購入者を源泉徴収義務者とするため、源泉徴収義務者の判断がより明確になる。</p> <p>しかし、購入者を源泉徴収義務者とするのは、実務上いくつかの問題が生じる可能性がある。現行の増値税法規定では、国外の機構は中国で増値税納税者として登録できない。クロスボーダーECプラットフォームやデジタルプラットフォームなどの第三者取引プラットフォームの発展に伴い、クロスボーダーB2C取引が急成長しているものの、個人消費者は往々にして自主的に増値税の源泉徴収義務を果たすモチベーションに欠けることから、徴収管理を難しくしている。期待されていたにもかかわらず、中国国内における海外企業の増値税登録制度は、今回の「草案」では導入されていない。</p> |
| <p>■仕入税額の定義</p> <p>現行の増値税法規定に従い、仕入税額とは、納税者が物品、加工や修理・補修役務、サービス、無形資産、不動産を購入する際に支払った、又は負担した増値税額をいう。</p> | <p>■仕入税額の定義</p> <p>「草案」では、仕入税額を納税者が課税取引に関わる物品、サービス、無形資産、不動産を購入する際に支払った、又は負担した増値税額として定義している。現行の増値税法規定と比較すると、「課税取引に関わる」という記述が追加され、「意見募集稿」における記述と一致している。</p> <p>「草案」では、課税取引に関わる仕入税額のみが控除対象となり、非増値税課税対象項目の仕入については控除対象外となることを明確にした。納税者は、「草案」における仕入税額の定義と現行の増値税法規定との差異、例えば株式保有による配当所得など一部の非課税対象項目に対応する仕入税額控除の変化に留意する必要がある。</p> |
| <p>■控除対象外仕入税額</p> <p>現行の増値税法規定に従い、貸付サービス、飲食サービス、住民の日常サービス、娯楽サービスの購入にかかる仕入税額は、売上税額から控除してはならない。</p> | <p>■控除対象外仕入税額</p> <p>「意見募集稿」とは異なり、「草案」では控除対象外仕入税額の項目から貸付サービスを除外した。貸付利息は企業にとって不可欠なコスト要素であることを鑑みて、貸付サービスに関わる仕入税額の控除を承認することにより、企業の税負担をさらに軽減し、二重課税を回避し、増値税控除チェーンを連結する。これは企業にとって朗報となるだろう。</p> <p>また、「草案」では仕入税額控除対象外である飲食サービス、住民の日常サービス、娯楽サービスを「購入し、直接消費するもの」に限定している。当該条項は「意見募集稿」における記述と一致している。すなわち、企業がこれら3種類のサービスを購入した場合、個人消費と企業消費を区別する必要があり、企業の課税対象事業に関連する場合は仕入税額を控除できる。</p> |
| <p>■セット販売</p> | <p>■セット販売</p> |

| 現行の増値税法規定 | 「草案」の主な変更内容 |
|--|--|
| <p>現行の増値税法規定に従い、1 件の販売行為においてサービスと物品販売が混在する場合、セット販売となり、主たる業務に基づき増値税を納付する。</p> | <p>「草案」では、1 件の販売行為においてサービスと物品販売が混在しなければならないというセット販売の要件を撤廃した。1 件の課税取引で複数の税率又は徴収率が適用される場合、セット販売のルールを適用するものとする。</p> <p>また、「意見募集稿」と比較すると、「草案」ではセット販売に適用される税率／徴収率をより明確にした。「意見募集稿」では、「主たる業務に基づき税率又は徴収率を適用する」と記載されているが、「主たる業務に基づく」ということが納税者の主要業務を指すのか、それとも当該課税取引に関わる主要業務を指すのかは、納税者によって解釈が分かれる可能性がある。「草案」では、「課税取引に関わる主要業務に基づき税率又は徴収率を適用する」と明確にしており、納税者はさらに判断しやすくなる。</p> |
| <p>■期末留保税額還付</p> <p>増値税暫定条例及び財税〔2016〕36号では、輸出物品及び一部のクロスボーダーサービスを対象に、ゼロ増値税率の還付政策を適用し、条件を満たす場合に税金の免除・控除・還付を享受できることを打ち出した。</p> <p>2019年より、中国では増値税の留保税額還付の政策試行を推進し、財政部・国家税務総局・税関総署公告2019年第39号は、増値税期末留保税額還付制度を試行し、一定の条件を満たす中国企業による留保税額増額還付の申請を幅広く容認する。財政部と税務総局が公布した2021年第15号、2022年第14号、2022年第21号などの公告では、先進製造業に対する留保税額増額還付を強化し、先進製造業に関わる政策の対象をより多くの業界及び零細企業にまで拡大し、既存留保税額還付の試行運用を実施する。</p> | <p>■期末留保税額還付</p> <p>「草案」は「意見募集稿」の内容を踏襲し、現在試行中の増値税期末留保税額還付制度を正式に導入した。「草案」によると、当期仕入税額が当期売上税額を上回る場合、その差額を翌期に繰り越して控除するか、もしくは還付される。具体的な法案は、国务院の財政、税務主管部門が制定する。</p> <p>現在、輸出税額の免除・控除・還付政策と留保税額還付政策の両方を適用できる一部の企業は、区分して先に税額の免除・控除・還付手続きを行う必要がある。税額の免除・控除・還付手続き完了後に、依然として留保税額還付の条件を満たす場合は、留保税額還付を申請できる。国際的には、ゼロ輸出税率の還付と留保税額還付の管理体制を区分していないことを鑑みて、条例実施の段階ではゼロ輸出税率の場合の税額の免除・控除・還付と留保税額還付について、国際慣行を参考して一括管理できるかどうかに焦点を当てることもできる。</p> |
| <p>■納税期限</p> <p>現行の増値税法規定に従い、増値税の納税期限はそれぞれ1日、3日、5日、10日、15日、1カ月あるいは四半期である。納税義務者の具体的な納税期限は通常、納税義務者のタイプ（一般納税者又は小規模納税者）及び納税義務者の事業形態によって異なる。</p> <p>物品を輸入する場合、納税者は、税関が税関輸入増値税専用納付書を発行した日から15日以内に納付しなければならない。</p> | <p>■納税期限</p> <p>現行の増値税法規定と比較すると、「草案」と「意見募集稿」では1日、3日、5日の納税期限の取り消しにより、納税期限の選択肢を減らせた。また、「意見募集稿」と比較すると、「草案」では半年という納税期限が削除された。</p> <p>輸入物品の納税申告期限について、現行の税法では明確に規定されておらず、「意見募集稿」でも明確にされていない。「草案」ではこの権限を税関に委譲し、税関の定める期限に従って申告を完了すると明確にした。</p> |
| <p>■連結納税</p> <p>財税〔2016〕36号の規定に従い、2名以上の納税義務者は、財政部及び国家税務総局の承認を得て、1名の納税義務者とみなして、連結納税できる。しかし、財税〔2017〕58号の公布に伴い、同規定は廃止された。</p> | <p>■連結納税</p> <p>「意見募集稿」では、増値税の連結納税原則を再び導入したものの、「草案」では当該規定の記載はない。</p> <p>国際慣行を参考にすると、連結納税は増値税納税義務者のコンプライアンスコストを効果的に削減できる他、連結納税する納税義務者間の税負担差異を効果的に解消できる。この変更については、立法が最終的に成立するまでは継続的に議論が行われるものと思われる。</p> |

企業は、現行の増値税法規定と比較して「草案」における実質的な変更内容に注目する必要がある。これらの変更は、法案が正式に公布されたのちに最終的に確定するものの、企業には事前にこれらの変更がもたらし得る潜在的な影響を評価し、対応策を検討されるよう提案する。

(MUFG BK 中国月報 2023 年 5 号に掲載)

Contact us お問い合わせ先

KPMG 中国 華中地区日系企業サービス

税務パートナー

徐潔 (Xu Jie)

中国上海市静安区南京西路 1266 号 恒隆広場ビル 2 25F

Tel: +86-21-2212-3678 E-mail: jie.xu@kpmg.com